



BOLETÍN TRIBUTARIO - 096/25

DOCTRINA DIAN

I. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

1.1 DOCTRINA

1.1.1 RECONSIDERA EL CONCEPTO 013103 (INTERNO 1118) DEL 5 DE JULIO DE 2024 Y EN SU LUGAR CONCLUYE QUE ES VIABLE QUE LA ADMINISTRACIÓN IMPONGA LA SANCIÓN DE INEXACTITUD POR RECHAZO O DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES (ART. 647-1, ET) Y LA SANCIÓN DE INEXACTITUD POR CONDUCTAS QUE DERIVEN EN UN MENOR IMPUESTO O SALDO A PAGAR O UN MAYOR SALDO A FAVOR (ART. 648, ET) CUANDO SE DAN LOS SUPUESTOS EN ELLOS PREVISTOS - [Concepto 728 del 22 de abril de 2025](#)

Resaltó la DIAN:

“5. El Concepto No. 013103 de 2024, fue expedido con fundamento en el precedente judicial vigente en su momento, que sostenía la exclusión entre las bases previstas en los artículos 647-1 y 648 del ET, para evitar una doble sanción por la misma conducta, bajo el amparo del principio non bis in ídem previsto en el artículo 29 de la Constitución Política. En tal sentido, la aplicación del precedente judicial por parte de la administración resultaba obligatoria en virtud de los artículos 13 y 230 de la Constitución Política, así como lo señalado, entre otras, en las sentencias C-836 de 2001, C-539 de 2011, SU-354 de 2017 y SU-380 de 2021 de la Corte Constitucional.

6. Sin embargo, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado en sentencia del 9 de abril de 2025, Radicado No. 28381, modificó la posición jurisprudencial vigente sobre la imposibilidad de aplicar de manera concurrente los artículos 647-1 y 648 del ET. En efecto, contrario a lo que había sostenido la jurisprudencia de la Sección Cuarta, con esta nueva decisión se admite la aplicación simultánea de los artículos 647-1 y 648 del ET para determinar la sanción por inexactitud cuando se reúnen las condiciones en ellos previstas.



7. En dicha sentencia, la Sección Cuarta sostuvo que el artículo 647-1 ET no contempla una sanción autónoma, sino una modalidad para calcular la sanción por inexactitud cuando la conducta consiste en la inclusión indebida de pérdidas fiscales. Así, en aquellos casos en los que la inexactitud genera simultáneamente una pérdida impropcedente y un mayor saldo a pagar, “es viable que la administración imponga la sanción de inexactitud por disminución de pérdidas fiscales y la sanción de inexactitud por conductas que deriven en un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor.”

8. Este nuevo entendimiento distingue entre: (i) el hecho sancionable (inexactitud en la declaración tributaria) y (ii) los efectos que esta produce (mayor saldo a pagar y/o pérdida no justificada). La jurisprudencia reciente aclara que lo prohibido es la duplicidad en la imposición de la sanción, no la consideración de todos los efectos económicos de la conducta tributaria al momento de fijar la base sancionatoria. De esta manera cambió la línea jurisprudencial para preservar el principio de proporcionalidad y garantizar la aplicación integral de los artículos 647-1 y 648 del ET bajo una lectura armónica.

9. La decisión citada acude a la jurisprudencia constitucional, que indicó que los beneficios fiscales deben interpretarse de manera restrictiva y que las sanciones deben tener en cuenta el daño fiscal real causado al Estado, ya que permitir que el contribuyente eluda parte de la sanción por una incorrecta fragmentación de la base, iría en detrimento de la finalidad del régimen sancionatorio tributario.

10. Concluye así el máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que:

“...no puede predicarse una violación al principio del non bis in ídem cuando se imponen en simultánea las denominadas sanciones por inexactitud y por rechazo o disminución de pérdidas, toda vez que la segunda no es una sanción autónoma, sino el importe sobre el cual se debe liquidar la inexactitud cuando en el caso específico se presenta una base negativa, en aplicación de una ficción, pues cubre desde el monto de la pérdida hasta antes de que se genere renta líquida (valor positivo), mientras que la de inexactitud cubre la sanción que se genera cuando hay un mayor valor a pagar o saldo a favor. En ese sentido, es viable que la Administración imponga la sanción de inexactitud por disminución de pérdidas fiscales y la sanción de inexactitud por conductas que deriven en un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor”.

1.1.2 NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN LOS PROCESOS DE FISCALIZACIÓN ADELANTADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CUANDO SE VINCULAN



RESPONSABLES SOLIDARIOS Y SUBSIDIARIOS - [Concepto 575 del 23 de abril de 2025](#)

La DIAN expidió el referido concepto, absolviendo una serie de interrogantes planteados por el petionario frente al tema expuesto.

1.1.3 COLIGE QUE LA DEPENDENCIA POR FACTORES FÍSICOS O PSICOLÓGICOS CUANDO SE TRATE DE LOS PADRES Y HERMANOS DEL CONTRIBUYENTE, ES LA CERTIFICADA POR MEDICINA LEGAL, POR EXPRESA DISPOSICIÓN LEGAL Y REGLAMENTARIA - [Concepto 576 del 23 de abril de 2025](#)

Agregó la DIAN:

“6. Ahora bien, mediante el Concepto 009003 int. 1043 del 19 de noviembre de 2024, se indicó cuales fueron las modificaciones introducidas por la Ley 2411 de 2024, en relación con las deducciones por dependientes del artículo 387 del Estatuto Tributario, señalando:

"(...) 21. Como se observa, las modificaciones efectuadas por la Ley 2411 de 2024 consisten, por una parte, en ampliar a 25 años la edad máxima de los hijos cuya educación se encuentra financiando el contribuyente, acorde al numeral 2° del párrafo segundo del artículo 387 del Estatuto Tributario; y por otra, establecer que será el Ministerio de Salud y Protección social o la entidad determinada por las normas vigentes, quien certifique los factores físicos o psicológicos en los cuales se origina la dependencia a que se refiere el numeral 3° ibidem.”

7. Siendo así, el artículo 2o de la Ley 2411 de 2024 solamente modificó la competencia para expedir las certificaciones de dependencia por factores físicos o psicológicos cuando se trate de los supuestos contenidos en el numeral 3° del párrafo segundo del artículo 387 del Estatuto Tributario, es decir, en relación con los hijos del contribuyente mayores de dieciocho años, y no, cuando se trate de los padres y hermanos del contribuyente”.

1.1.4 IMPUESTO A LAS VENTAS: EXENCIÓN SERVICIOS TURÍSTICOS - PASAPORTE DIGITAL - RESIDENTES EN EL EXTERIOR - [Concepto 577 del 23 de abril de 2025](#)

Subrayó la DIAN:

“7. En este orden de ideas, se concluye lo siguiente:



- i) *El residente exterior debe presentar su pasaporte original, cuando aplique, para ser beneficiario de la exención de impuesto a las ventas del literal d del artículo 481 Estatuto Tributario, en medio físico o digital.*
- ii) *Los responsables deben conservar una copia de este documento, bien sea en medio físico, electrónico o por cualquier otro medio técnico que lo reproduzca fielmente, toda vez, que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN en virtud de sus facultades de fiscalización podrá exigir las pruebas necesarias para verificar que el servicio prestado goza de la exención y el declarante se encuentra en la obligación de suministrarlas”.*

SÍGUENOS EN ["X"](#) (@OrozcoAsociados)

FAO

26 de mayo de 2025